

# 纳税人主权观——新一轮税改的理念精义

○ 赖勤学

[摘要] 新一轮税改其目的是要通过改革和完善税制, 理顺政府税收和市场经济的关系, 它要求有一个能驾驭改革方向和思路的精神灵魂, 而“纳税人主权观”这一全新的税收契约观念正是它的价值内核, 目的在于为新一轮税制改革提供一个能统领全局的观念保障, 使税制改革与市场化改革相吻合, 以其达到尽快实现税制改革与市场转轨的良性互动。然而, 这一观念在实现过程中却遇到了不完善的市场经济和法律制度及纳税人素质低等因素的影响。因此, 要一定实现它则必须转变政府观念, 真正落实纳税人的国家主人地位; 进一步完善纳税人权益保护的法律法规体系, 为实现纳税人主权提供良好的法律保障; 大力开展“纳税人主权”意识教育, 提高各涉税人的素质。

[关键词] 纳税人主权 税制改革 市场经济

[中图分类号] F810.422 [文献标识码] A [文章编号] 1006-012X(2004)-05-0057(05)

[作者] 赖勤学, 博士研究生, 厦门大学经济学院(福建教育出版社), 厦门 361005

改革开放以来, 随着国家市场化改革方向的确立, 我国分别于 1984 年和 1994 年在市场化改革的不同阶段进行了与当时经济背景相一致的税制改革。随着经济转型的纵深发展和人们对社会主义市场经济认识的深入理解, 全面建立与市场经济相协调的国家赋税制度已是大势所趋, 新一轮税改也就呼之欲出了。新一轮税改的目标主要是通过改革和完善税制, 来理顺政府税收和市场经济的关系, 从而推进社会主义市场经济体制的全面建立。这就要求有一个能驾驭改革方向和思路的精神灵魂, 而“纳税人主权观”的确立与维护正是新一轮税改的价值内核。

## 一、“纳税人主权观”产生的客观背景

在建国之初, 新生的人民共和国在经济发展上的主要目标是能迅速摆脱贫困的落后状态, 使我国从落后的农业国向先进的工业国转化, 促进经济的现代化发展。而工业要发展, 就必需首先解决资金瓶颈的问题。在当时, 我们不可能采用西方早期资本原始积累的方式, 有限的外援也只是杯水车薪, 唯一可行的便只能是走自力更生的发展道路。而借助国家的政治权力与经济权力的有力结合, 通过财政手段作为

主要的和基本的筹资方式, 能够在最短时间内最大限度地吸收全社会绝大部分的积累基金, 从而达到提高资金的使用效率, 解决了国家最初的工业化和工业建设的资金贫血问题。国家通过价格剪刀差, 将农业的积累转移到工商企业的利润中, 又通过对全民所有制企业的 M 的全部取走进行集中安排使用, 发展重工业, 使我国在较短时间内以最快的速度建设起了独立的国民经济体系, 迅速摆脱了工业上一穷二白的状态。应该说, 这种统收统支、统购统销、超额积累和高度计划的财政体制对国家的真正独立与发展打下了坚实的基础, 起到了积极的和巨大的作用。在当时特定的国际、国内背景下, 由于外有强敌虎视, 内则百废待兴, 人们的利益充分一致, 通过这种打有计划经济烙印的“国家主权观”的财政筹资模式, 确实能够代表广大人民的共同利益, 这种制度的有效实施, 也就具有了其历史的必要性与现实的合理成分。

通过新生的人民共和国, 人民群众真正实现了当家作主人的愿望。建设共产主义的良好愿望使得广大群众能够以暂时的物质牺牲去换取国家的保护和期许中的美好明天, 这也符合国家的社会契约理论。从广义契约——广义公正的角度讲, 人们放弃一部分的财产自由是为了获取保护, 而共同体在实行束缚的同时也就承担了保护义务和对未来期望的践

行。在传统计划经济时代，国家通过国有企业的建设承担了共同体的保护义务，通过提供劳动就业保障和单位福利来换取国民的理性支持（何帆，1998）。在这种环境背景下，国有企业是国家的微观基本经济单位，而政府的运转也主要来自于国有企业上缴的利润，在表现特征上不是依赖于来自对私人财产的课税。因此，在计划经济时代，现代意义的税收的重要性并不突出，是可有可无的，甚至谈不上拥有国家赋税的观念。一切以国家利益为核心的“国家主权观”的出现也就有了合法性。

在这种传统计划经济体制下，公有制经济是国家的主要经济形式，政府依托公有产权基础，实现了国家利益最大化。在计划经济短短20、30年期间，就基本实现了国家工业化的初期目标，建成了一个初具规模、门类齐全的工业体系和国民经济体系。但在取得了明显的成效的同时，也付出了沉重的代价，主要是高度集中的计划经济、产权不明晰、对外开放度低，牺牲了市场的作用，牺牲了比较优势的作用，从而最终牺牲了效率，牺牲了社会总体福利的提高，国家财政陷入了危机之中，而这最终演化成为1978年中国放权让利改革的直接动因。随着改革的深入，市场以它自身的演进方式改变了传统，我国经济的所有制结构发生了很大的变化，导致财政收入结构也发生了巨大的变化。改革开放前，我国的经济成分较单一，国家财政收入几乎都来自公有制经济，其中又绝大部分集中在全民所有制经济上，国家预算收入中来自全民所有制经济的比重长期以来都在80%以上，而来自非公有制经济的比重在1958~1981年期间大体上都只有百分之零点几。改革开放后，民营经济迅速崛起，外资企业、个体工商户、股份公司等非公有制经济在国民经济中的地位与日俱增，各种非公有制经济不仅解决了大量的富余劳动力的就业问题，而且蓬勃发展，支撑起了中国经济的半壁江山，对国家财政作出了巨大的贡献，导致国家财政尤其是中央财政不可避免地对于来自民间的赋税开始增强了依赖性。而这最直接的后果便是原先打有计划经济烙印的“国家主权观”被市场经济的“纳税人主权观”逐渐取代，纳税人的维权意识开始萌发。纳税人希望自身为国家所做的贡献能得到认可与尊重，在保证纳税人的权利得到实现的同时，也希望能通过建立一个民主、公平、统一、规范、高效的现代财产转移制度，也即依法赋税的财政收入和支出制度，来完善市场经济，以期最终实现国家的现代化转型。

## 二、“纳税人主权观”的基本内涵

简要地说，“纳税人主权观”是与市场经济相对应的一种

权利观，是与传统计划体制下为实现国家意志而强调国家主权至上相区别的一种权利观。它以纳税人作为构成社会的基本元素，认为纳税人与国家之间是一种信托关系，纳税人的权利与自由是国家存在的目的，当纳税人与国家之间发生矛盾时，纳税人对国家享有最高裁判权。

具体而言，“纳税人主权观”以“税收宪定”为价值总纲，以“税收法定”为基本制度保障，以纳税人所拥有的几项最基本权利为其显著表征，即：纳税赞同权、代表选举权、税款处分权。

所谓“税收宪定”，是指在市场经济条件下，由于税收是基于作为绝对权利的财产权利基础上的社会契约之债，是国家和人民之间的法益交换契约所确定的债。因此，国家赋税要通过作为最高法的宪法契约来予以保障，必须在宪法中明确建立一个涉及税收的约束性条款，把对财产权的神圣保护与代表人民契约的宪法有机结合起来。这可以认为是人民与国家之间的“税收契约”。而所谓“税收法定”，它被定义为基于议会至上的程序决定保证公平实现的思想，主要反映的是对“税收宪定”的具体落实。它主要指现代国家进行税收征纳，必须依靠法律的规定（以议会或人大作为具体的制度载体），征税主体才能征税，纳税主体才有纳税的义务。具体来说，“税收法定”主要指以下几种法治理念：税收立法权必须由法律规定，设置税种必须由法律规定；课税要素必须由法律规定；税务行政体制必须由法律规定；税收行政行为必须合法；征税程序必须由法律规定。简言之，“有税必须有法”可以被称为税收法定主义的“帝王准则”。在这里，“税收宪定”与“税收法定”虽然都是基于财产权保护而提出法治思想，但这种宪法上的保护与私法上的保护是相区别的一个概念。“税收宪定”是一种超验判断，“税收法定”则是一种价值判断，他们分属不同的层次。“税收宪定”是一个宪法问题，指的是宪政意义上的财产权是一种先于国家赋税权力的绝对权利，是不证自明的公理权利，它对社会的根本产权体制进行了宪法上的界定。而税收法定是个私法问题，指私有财产不受非法赋税的侵犯，任何税收行为必须具备法律依据，税收立法与执法只能在法律的授权下进行，“国家的赋税等于国家的法律”。在这里，国家赋税之所以要通过宪法法则来规定，并不仅仅因为私法保护与宪法保护在保护效力上有差别，更主要是因为宪法是自然法，公权力由其授权才能产生，因此它能对公权力的正当性进行置疑并进行抗辩，对公权力具有在先约束。

通过“税收宪定”与“税收法定”的法律维护，纳税人的权利得到了有效的保障，这以纳税人所拥有的几项最基本权利为其显著表征，即：纳税赞同权、代表选举权和税款处

分权。具体来说,“纳税赞同权”确保了私人从根本上能够掌握自己的命运,使得政府权力受到有效约束和控制,避免了政府依靠政治权力对私人利益进行随意的侵犯和否定。没有纳税人的同意,政府就不能课税。政府课征哪些税种、各个税种适用于什么样的具体制度、整个税收规模有多大等。一句话,具体的税收制度是怎样的,都只能由纳税人来根本决定;“代表选举权”则使税收是否真正由纳税人决定与批准,不再仅仅停留在口头上,而是有了实实在在的法律与经济关系来证实。税法必须是由并且只能由纳税人所选出的代表来确立和制订。没有纳税人代表通过法律程序的批准与认可,政府是无权课征任何税款的,人们也是可以拒绝纳税的。同意和批准纳税,是纳税人的最基本权利;“税款处分权”是指纳税人作为产权主体,与国家之间是一种信托关系,拥有契约在先的权利。国家(政府)作为代理人,始终处于出资人的规范、约束和监督之下。作为代理人的政府,不能随心所欲地化私为公,取走资本和私人的市场收益,纳税人通过自己的代议机构——人大或者议会,处分或者支配自己的税款,监督政府对公共财力的使用。

虽然依据税法的规定,我国的纳税人拥有告知权、申诉权、检举权、控告权、请求保密权、委托税务代理权、财务处置申请权、出口货物退税权、延期税收申报权、减免税申请权、延期缴纳税款权、要求退还多缴税款权、索取凭证权、陈述申辩权、拒绝权、要求举行听证权、请求赔偿权、申请行政复议权和诉讼权等诸多权利。但是,只要仔细分析一下就可以知道,这些法律条文所规定的权利只是税款缴纳者应当享有的具体权利,还远没有界定和规范政府与纳税人之间的深层次政治、经济关系,即使这些权利全部能够实现,还是无法摆脱计划体制下“国家主权”至上的积弊。而只有拥有了“纳税赞同权、代表选举权、税款处分权”这几项纳税人所必须具备的最基本权利,纳税人主权才可能真正实现。

### 三、“纳税人主权”实现所需要克服的主要障碍

长期以来,由于传统计划体制的影响,国家在社会经济方面一直居于垄断地位,虽然我们已经明确了市场化改革的价值取向,但旧制度的积弊却非一朝一夕能够顺利实现转型的。这反映在相关的国家赋税的理念推广上,“纳税人主权观”的真正落实还面临着如下障碍:

1. 还不完善的市场经济是“纳税人主权”无法完全实现的客观现实

长期以来,我们是在摸索中探求改革的方向,改革的成

果是偶然得来的(陈抗,2001),在最初并没有一个清晰的思路和明确的方向,“摸着石头过河”、“黑猫白猫,会抓老鼠就是好猫”等言论都表明了改革是在摸索中前进的。实用主义是改革之初惟一能够适用的哲学,这表现在改革的目标设定上没有严格意义上的事先规划好的蓝图,从“以计划经济为主、市场调节为辅”到“有计划的商品经济”再到“社会主义市场经济”,都表明对改革的认识是在改革进程中不断自我深化的,“没有人知道路在何方”(张维迎 易纲 2000)。但是,这种模糊的改革思路却产生了显著的经济绩效,其根本原因就是国家的改革过程便是对财产权保护的不断深入过程。这导致了人们对未来的预期有一个明确的保障,也就激励了人们锐意进取的信心和勇气。在法律的规定下,对公民财产权进行有节制的转移的国家赋税,一方面使国家有了更充足的财政收入;另一方面也使老百姓有了致富的动机与保障,实现了双赢,真正做到了国强民富。然而,也正由于在市场经济认识上还存在着偏差,表现为一种循序渐近的过程。与西方成熟的市场经济相比较,我们的市场经济在深度和广度上还有待完善,“纳税人”权利地位的有待提高也就成了必然。从严格的意义上看,“纳税人”范畴仅产生于和存在于市场经济下,只有在市场经济下,只有在财产权作为绝对权利的条件下,财产权的转移才不是以暴力的方式进行,人们才能够自豪地宣称自己是“纳税人”,“纳税人”才能有一个独立的人格,理直气壮地宣称自己才是国家唯一的合法主人,要求政府为自己提供服务。

2. 法律制度的有待完善是“纳税人主权”无法完全实现的制度障碍

法律制度是一个包括立法、司法、执法以及法律监督的完整体系,而对于具体的税收法律制度而言,税收立法应是完善税收法律制度的核心。税收立法作为税收的法律表现形式,完善税法立法体系是完善税制的题中应有之义。在我国,从作为基本法的宪法到实体法的各单项税收法律,都有待完善之处。对于宪法而言,虽然我国宪法第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。但是这种关于税收的单一性规定由于缺乏权利保障,还不能认为是税收宪定原则的充分落实,此条款便成为了涉税的“皇冠义务条款”,而非涉税的“皇冠权利条款”,而这正是新一轮税制改革在法律渊源上需要加以重点确认和修改之处,必须在宪法中明确有关涉及税收的约束性条款。对于各实体法而言,目前除了《个人所得税法》、《外商投资企业与外国企业所得税法》和《税收征收管理法》等少数几个税收法律是由全国人大常委会制定的外,绝大多数关系到纳税主体权利和义务的税收规范都是国务院、财政部、国家税务总局以法规规章

和暂行条例的方式执行的，这种税收委托立法权的扩张，直接导致了行政权力的过度膨胀。同时，这种以行政立法为主导的立法体制由于缺乏多方的民主博弈，易于使国家利益部门化，部门利益法制化。由于税收立法权的权属不明、税收立法权位过低以及税收立法权授权过滥，导致实际工作中出现擅自出台税收优惠政策、下位法与上位法相抵触、越权解释税收法律、层层授权、层层补充的现象屡禁不止。

3. 纳税人素质的欠缺是“纳税人主权”无法完全实现的主观因素

纳税人素质是实现“纳税人主权”的一个极为重要的因素，甚至可以说是决定性的因素。“纳税人主权”的实现，必须依赖于纳税人自身素质的提高。长期以来，我国税收制度一直以增值税、消费税、产品税和营业税等间接税为主，在这种税制下，税款的直接缴纳者主要是企业，而非个人。同时，在与百姓紧密相关的商品零售环节，并不单独注明税金，人们虽然在支付的价格里包含了税款，但由于实行的是价内税，人们并没有因此而感觉到自己在纳税。因此，纳税人并没有意识到自己的每一次经济行为都在直接或者间接地为国家的财政资金的筹集做着贡献，并没有意识到自己以赋税的行为在尽职地履行自己作为国家主人的义务，同时也应享受自己作为国家主人的权利。也正是由于纳税人在这权利意识方面素质的欠缺，致使他们往往抱着事不关己，高高挂起的息事宁人的态度，从而导致民主参政意识淡薄、法律维权意识不强。对于许多个体户、民营经济纳税人而言，由于对法律法规和司法公正缺乏应有的信仰和信赖，当其合法权益受到侵害时，缺乏运用法律武器最大限度的“讨个说法”的主观冲动，往往还停留在“民不与官斗”的处世哲学上。可以说，纳税人自身维权素质的欠缺，在客观上助长了侵权人的气焰，纵容了侵权行为的发生。

4. 中国传统的社会文化观念是“纳税人主权”无法完全实现的文化因素

几千年的皇权统治，造成中国长期的官本位，法的严肃性长期以来只是对守法的臣民才适用，而对享有立法权、执法权的权力者而言，法是自己手中把持的道具。这使得拥有某些裁判权的各级政府机关长期以来形成一种高高在上的优越感，没有意识到自己只是为公众提供服务的机构，现代税收不是“皇粮国税”，纳税人才是国家真正的主人。在这样的观念之下，征纳双方主体地位本末倒置、主仆颠倒，使纳税人始终处于从属和被动地位，“门难进，脸难看，事难办”的现象在税收征管中屡屡发生，纳税人连起码应得的尊重都缺乏，权利保障也就更无从谈起了。另一方面，在中国传统文化中，虽说我国人民早在夏朝起就有了赋税的传统，但历

代统治者横征暴敛、苛取无度，使百姓不堪重负。均田免粮、废弃苛杂是历次起义最有煽动性的共同口号。税收使人们畏惧、仇视和抵触，这种心态和行为的长期存在作为社会文化传统的一部分流传下来，人们唯恐避之不及，更遑论伸张自己的权利了。当发生纳税人权利受到侵害时，在“人情大于王法”这种传统文化的影响下，人们往往是抱着“大事化小、小事化了”的“私了”观念四处找人情、托关系，而不是拿起法律的武器以权利对抗权力，进行有秩序的法律抗争。

#### 四、我国“纳税人主权”实现的主要对策

“纳税人主权观”作为一种反映国家与纳税人关系的一种价值取向，并非一个简单的价值判断问题。其缺位的最大危害，主要是阻碍和延滞了真正的市场经济体制的建成。从这个意义上看，我们也可以毫不夸张地认为，如果说股市是国民经济的晴雨表，“纳税人主权观”则完全可以视为中国全方位体制改革的晴雨表，它的全面确立与实践，也就意味着市场经济体制的全面确立，也就意味着我们国家顺利实现了宪政转轨。观念改变历史，以观念去对抗观念，只有这样，我们的市场化改革才能始终保持正确的方向。具体来说，当前应主要从以下几个方面施行：

##### 1. 转变政府观念，真正落实纳税人的国家主人地位

长期以来，由于受计划体制的影响，我们的政府是无限政府、全能政府，社会仍然无法摆脱传统“地位定向型”(Status Orientation)的人身依附和等级门阀的社会性质，这种社会模式的关键在于生活于其中的人按其身份、地位的等级占有、享用不同的社会资源(包括物质资源和其他公共资源等)，以地位、身份之高低为分配社会资源之标准，与公民社会的追求相距甚远。在国家已确立了市场化改革的今天，政府观念也必须随之更新，从越位领域退出，对缺位领域进行强化，才能真正落实纳税人的国家主人地位。而中国的改革是政府主导型的，国家长期以来一直保持着威权政府，改革的每一步向前发展，都离不开政府的首肯和推动作用。因此，纳税人主权地位的确立，离开了政府的鼓励与扶持，是不可能真正实现的。这使得纳税人主权的确立一开始就处于这么一个悖论之中，即由“否定”市场的因素在决定和推行着“肯定”市场的行为。而对一个长期一直保持威权的政府而言，要自己对自己进行利益相关的改革，总是困难的，随着改革的深入，其难度由于触及体制的核心而成边际递增状态。因此，对政府观念的转变，除了要加强宣传报道外，更主要应通过制度化建设，如通过部门预算改革和公共

财政建设,使政府在制度建设中转变观念,以公共服务机构的身份为纳税人服务,使作为主人的纳税人不仅能约束和监督政府,而且由于私域与公域界限的确认,使纳税人摆脱计划经济性质的“属民”身份,成为能从根本上掌握和支配自己的市场收入的纳税人,从而确保纳税人主权的实现。

2. 进一步完善纳税人权益保护的法律法规,为实现纳税人主权提供良好的法律保障

通过新一轮税制改革,使涉及纳税人的法律体系得到完善,从立法、司法、执法和法律监督等各相关领域保障纳税人主权得到实现。在立法方面,把“税收宪定”与“税收法定”一起作为一个多层面的制度体系,共同作用。通过建立一个以宪法保障为精义,以实体税法为主干,以各单行税法的具体实施条例或规定为枝条的税收法律体系,来综合实现对纳税人主权进行保护的有效制度保障。针对税法在实践中的问题,把立法条件成熟或基本成熟的税收制度上报全国人大以法律形式确定下来,使税收立法权限规范化。在司法方面,目前的税收司法工作重点应放在涉税司法审查领域,把涉税司法审查作为税收的有效制度供给,按照“税收宪定”的原则,扩大涉税司法审查领域,提高税收立法质量,使作为正义象征的司法能对纳税人的权利起到切实的保护作用,在源头上取消一切非法之法、违宪之法。在执法方面,税收执法是贯彻税收立法的关键,与纳税人权利的落实直接相关。长期以来,在税收执法的工作方式上,受旧的计划体制影响,仍然摆脱不了政府机关的执权意识,对本应提供服务的纳税人强调“管理整治”的工作方式,而非“管理服务”的工作态度。同时,税务机关滥用职权、自由裁量、随意执法等侵害纳税人合法权益的现象仍然十分普遍,导致法律的指引作用和威慑作用消失。应该说,由于税务执行部门“征税遵从”的缺失,使纳税人在承担义务的同时并未切身感受到自身权利的实现,这使纳税人缺乏“为自己纳税”的认同感,纳税人主权无从谈起,直接导致了纳税人的“纳税不遵从”。

3. 大力开展“纳税人主权”意识教育,提高各涉税主体的素质

“纳税人主权”意识的真正实现,必须依赖于市场经济下公民素质的提高。对于我们这个市场经济还未发育成熟的国家而言,公民意识的培养离不开对社会各界广泛的启蒙教育,不仅对纳税人要进行维权教育,而且对征税人、用税人等各方涉税主体都必须进行综合教育。对纳税人而言,除了

要让他们明了自己有依法纳税的义务外,更要通过宣传教育,让他们完成从传统臣民向现代公民身份地位的转化,清楚自己作为纳税人所应享有的权利,对侵犯自己权利的行为,应勇于拿起法律的武器,捍为自己的尊严,提高自我保护意识和自我保护能力。对征税人而言,应通过宣传教育,使他们从传统官本位的威权意识形态中解放出来,建立民主、廉洁、高效、务实的机关作风和目标,在依法行政中,征税人要接受纳税人、社会舆论、权力机关和举报制度的监督,使税务部门切实做到严格执法、规范执法、公平执法、合理执法。对用税人而言,也应通过宣传教育,使他们明白是广大纳税人在养活政府及其官员,政府支出都是在花费纳税人的钱款。纳税人是主人,而自己只是主人的管家和雇员。管家只能依据主人的意愿,去合理、节俭、有度地使用主人的钱款,提供主人所需要的服务,这才是天经地义的。在这里,除了从小要在中小学教育中开展公民教育,对公民权利进行普及外,还应利用电视、报纸、杂志、网络等各种媒体进行纳税人权利的宣传和报道,只有借助系统、新颖、全面的纳税人权利教育,才能真正提高各涉税主体的素质,还纳税人在市场关系中的主权地位。

参考文献:

1. [美] 詹姆斯·M·布坎南. 民主财政论 [M]. 北京: 商务印书馆, 2002.
2. 张馨. 公共财政论纲 [M]. 北京: 经济科学出版社, 1999.
3. 张馨. 二元结构财政 [M]. 北京: 经济科学出版社, 1999.
4. 刘军宁. 共和·民主·宪政——自由主义思想研究 [M]. 上海: 上海三联书店, 1998.
5. 何帆. 为市场经济立宪——当代中国的财政问题 [M]. 北京: 今日中国出版社, 1998.
6. 景维民主编. 从计划到市场的过渡——转型经济学前沿专题 [M]. 天津: 南开大学出版社, 2003.
7. Brennan G. and Buchanan, J. M (1980) The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge: Cambridge University Press.

责任编辑  
校对: 任平